Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 31705 du rôle
Inscrit le 22 novembre 2012

Audience publique du 27 février 2014

Recours formé par
la société à responsabilité limitée .....,
contre deux bulletins de cotisation et une décision émis par la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg et
contre le règlement de cotisation de la Chambre de commerce du 12 novembre 2010 fixant les modalités de calcul des cotisations annuelles à percevoir
en matière de cotisations professionnelles

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31705 du rôle et déposée le 22 novembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Dominique Bornert, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ....., établie et ayant son siège social à …., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …., représentée par son gérant actuellement en fonction, tendant à l'annulation,

1) d'une décision de la Chambre de commerce de Luxembourg du 21 septembre 2012, rejetant le recours gracieux introduit en date du 7 septembre 2012 à l'encontre du bulletin de cotisation rectifié pour l'année 2009 et du bulletin de cotisation pour l'année 2012 ;

2) d'un bulletin de cotisation rectifié émis par la Chambre de Commerce en date du 6 juillet 2012 portant sur la cotisation à payer au titre de l'année 2009 ;

3) d'un bulletin de cotisation émis par la Chambre de Commerce en date du 6 juillet 2012 portant sur la cotisation à payer au titre de l'année 2012 ;

4) du règlement de cotisation de la Chambre de commerce du 12 novembre 2010 fixant les modalités de calcul des cotisations annuelles à percevoir, publié au Mémorial A n° 215 du 3 décembre 2010 ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Pierre Biel, demeurant à Luxembourg, du 29 novembre 2012, portant signification de ce recours à la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, établie à L-1615 Luxembourg, 7, rue Alcide de Gasperi ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif le 15 janvier 2013 par Maître Patrick Kinsch, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, ledit mémoire en réponse ayant été notifié par acte d'avocat à avocat au mandataire de la partie demanderesse le 14 janvier 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 février 2013 par Maître Dominique Bornert pour compte de la société à responsabilité limitée ......, ledit mémoire en réplique ayant été notifié le même jour par acte d'avocat à avocat au mandataire de la Chambre de Commerce ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 février 2013 par Maître Patrick Kinsch pour compte de la Chambre de Commerce, ledit mémoire en duplique ayant été notifié en date du 8 février 2013 par acte d'avocat à avocat au mandataire de la partie demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les actes attaqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Dominique Bornert, ainsi que Maître Patrick Kinsch en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 décembre 2013.

En date du 6 juillet 2012, la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, ci-après dénommée la « Chambre de Commerce », émit à l'égard de la société à responsabilité limitée ....., ci-après dénommée la « société demanderesse », une décision portant redressement de la cotisation à percevoir pour l'année 2009 en la fixant au montant de ….. euros et fixation de la cotisation pour l'année 2012 au montant de …. euros, telle que ressortant de deux bulletins de cotisation y annexés, portant la même date du 6 juillet 2012.

Par courrier de son mandataire du 7 septembre 2012, la société demanderesse a fait introduire un recours gracieux à l'encontre des bulletins de cotisation précités du 6 juillet 2012, émis au titre des années 2009 et 2012.

Par décision du 21 septembre 2012 la Chambre de commerce refusa de faire droit au recours gracieux et confirma les bulletins de cotisation précités du 6 juillet 2012.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 novembre 2012, la société demanderesse a fait introduire un recours tendant à l'annulation des deux bulletins de cotisation émis en date du 6 juillet 2012 portant respectivement sur les années 2009 et 2012, ainsi que de la décision confirmative du 21 septembre 2012 de la Chambre de commerce émise sur recours gracieux et enfin du règlement de cotisation de la Chambre de commerce du 12 novembre 2010 fixant les modalités de calcul des cotisations annuelles à percevoir, publié au Mémorial A n° 215 du 3 décembre 2010, désigné ci-après par « le règlement de cotisation du 12 novembre 2010 ».

I. Quant à la recevabilité du recours

En ce qui concerne le volet du recours en annulation dirigé contre le bulletin de cotisation rectifié portant sur la cotisation à payer au titre de l'année 2009 et le bulletin de cotisation portant sur la cotisation à payer au titre de l'année 2012, tous les deux émis le 6 juillet 2012 par la Chambre de commerce, ainsi que contre la décision de la Chambre de commerce du 21 septembre 2012 rejetant le recours gracieux introduit en date du 7 septembre 2012 à l'encontre des bulletins de cotisation précités, il y a lieu de retenir qu'à défaut d'existence d'un recours au fond en matière de décisions prises par une chambre professionnelle et portant sur les cotisations

qui lui sont dues de la part de ses ressortissants, seul un recours en annulation a pu être introduit contre les actes attaqués.

Ce volet du recours ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

En ce qui concerne le volet du recours tendant à l'annulation du règlement de cotisation du 12 novembre 2010, la Chambre de commerce conclut à son irrecevabilité, au motif qu'il n'aurait pas été introduit dans le délai légal de trois mois à compter de la publication du règlement de cotisation du 12 novembre 2010.

La société demanderesse admet que le délai légal pour l'introduction d'un recours à l'encontre d'un acte administratif à caractère réglementaire serait de trois mois à compter de la publication, tout en argumentant qu'elle pourrait néanmoins contester la validité du règlement de cotisation du 12 novembre 2010 par la voie incidente.

Aux termes de l'article 7 de la loi modifiée du **7** novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif :« *Le tribunal administratif»1 statue encore sur les recours dirigés pour incompétence, excès et détournement de pouvoir, violation de la loi ou des formes destinées à protéger les intérêts privés, contre les actes administratifs à caractère réglementaire, quelle que soit l'autorité dont ils émanent.* (…) ».

L'article 15 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives prévoit que : « *Les recours dirigés contre les actes administratifs à caractère réglementaire sont introduits et instruits conformément aux dispositions des articles 1er à 14, sous réserve des dispositions qui suivent.* ». L'article 16 de la même loi ajoute que : « *Le délai d'introduction est de trois mois à partir de la publication de l'acte attaqué ou, à défaut de publication, de la notification ou du jour où le requérant en a eu connaissance.* »

Dans la mesure où il est constant en cause, d'une part, que le règlement de cotisation du 12 novembre 2010 constitue un acte administratif à caractère règlementaire et, d'autre part, que ledit règlement a été publié au Mémorial A n° 215 du 3 décembre 2010, il y a lieu de constater que le délai légal de trois mois pour introduire un recours en annulation contre ledit règlement a commencé à courir le 3 décembre 2010, pour expirer le 3 mars 2011. Il s'ensuit que le recours introduit en date du 22 novembre 2012, en ce qu'il vise l'annulation du règlement de cotisation du 12 novembre 2010, a été déposé en dehors du délai légal de trois mois et est partant irrecevable.

Cette constatation n'est pas énervée par la possibilité prévue à l'article 95 de la Constitution, selon lequel : « *Les cours et tribunaux n'appliquent les arrêtés et règlements généraux et locaux qu'autant qu'ils sont conformes aux lois.* (…) », permettant d'invoquer l'illégalité d'un acte administratif à caractère règlementaire par la voie incidente, étant donné qu'il s'agit d'une procédure distincte de celle prévue à l'article 7 de la loi précitée du 21 juin 1999 et permettant de mettre en cause l'illégalité d'un acte règlementaire par voie directe. En effet, l'exception d'illégalité prévue à l'article 95 de la Constitution est perpétuelle et peut être invoquée à toute époque[1], tandis que les recours dirigés pour incompétence, excès et détournement de pouvoir, violation de la loi ou des formes destinées à protéger les intérêts privés,

[1] V. en ce sens : Cour adm. 11 février 2010, n° 25840C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Lois et règlements, n° 68.

contre les actes administratifs à caractère réglementaire, prévus à l'article 7 de la loi précitée du 7 novembre 1996 ne peuvent être introduit que sous les conditions énoncées aux articles 15 et suivants de la loi précitée du 21 juin 1999.

II. Quant au fond

La partie demanderesse a invoqué différents moyens à l'appui de son recours. Cependant, le juge administratif n'est pas lié par l'ordre dans lequel les moyens ont été présentés par les parties à l'instance, mais il peut les traiter dans un ordre différent dans le souci d'une bonne administration de la justice et compte tenu de la logique juridique dans laquelle ils s'insèrent. En l'espèce, le tribunal est partant amené à analyser en premier lieu le moyen tiré d'une inconstitutionnalité de la loi du 26 octobre 2010 ainsi que des mesures prises en son exécution à savoir le règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 et le règlement de cotisation du 12 novembre 2010.

Quant au moyen tiré d'une violation des articles 36 et 108*bis* de la Constitution affectant la légalité des bulletins de cotisations émis au titre des années 2009 et 2012

La partie demanderesse soutient en premier lieu que l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010 constituerait une violation de l'article 36 de la Constitution. Elle estime que le législateur n'aurait pas pu habiliter valablement, à travers l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010, la Chambre de commerce à prendre des mesures d'exécution de la loi aux fins de voir fixer le montant des cotisations de ses ressortissants. D'ailleurs, le Conseil d'Etat se serait opposé, dans son avis du 23 mars 2010 (no. 48.173) relatif au projet de loi portant le numéro 5939 à l'adoption des dispositions du projet de loi sur ce point.

La partie demanderesse invoque ensuite une violation de l'article 108*bis* de la Constitution. Elle fait valoir que nonobstant le fait que la loi du 26 octobre 2010 aurait retenu en son article 1er que la Chambre de Commerce serait un établissement public, cette qualification ne serait pas admissible et s'avérerait non-conforme aux principes constitutionnels applicables. Elle affirme que la Chambre de commerce ne saurait être qualifiée d'établissement public au sens de l'article 108*bis* de la Constitution dès lors que les caractéristiques essentielles d'un établissement public ne seraient pas vérifiées dans son chef. Elle se réfère encore à l'avis du Conseil d'Etat, du 23 mars 2010 qui aurait relevé que : « (…) *l'établissement public constitue un instrument relevant de la décentralisation administrative de l'Etat et placé, par définition, sous la tutelle du Gouvernement qui exerce dès lors à son égard un contrôle de la légalité, voire même, le cas échéant, un contrôle de l'opportunité des actes posés. Et c'est précisément cette caractéristique qui n'est pas compatible avec le statut que doit avoir une entité intervenant de façon autonome dans la procédure législative, même si ce n'est qu'à titre consultatif.* (…) ». Le Conseil d'Etat aurait d'ailleurs confirmé sa position dans un avis récent relatif au projet de loi portant le numéro 6238 et concernant la réorganisation de la Chambre des métiers. La société demanderesse en conclut, à l'instar du Conseil d'Etat, qu'une chambre professionnelle ne pourrait, sur le plan constitutionnel, se voir attribuer un pouvoir réglementaire pour arrêter les modalités de fixation des cotisations à percevoir par ses ressortissants et que seul un règlement grand-ducal pourrait y pourvoir.

La société demanderesse estime encore qu'abstraction faite de la question de savoir si la Chambre de commerce est qualifiable d'établissement public, il serait douteux que cette chambre professionnelle puisse se prévaloir du bénéfice de l'article 108*bis* de la Constitution pour prendre

des mesures d'exécution de la loi du 26 octobre 2010, en se référant à l'appui de son moyen à un jugement du tribunal administratif du 26 mars 2012, inscrit sous le numéro 28107 du rôle.

La société demanderesse conclut à l'inapplicabilité du règlement de cotisation du 12 novembre 2010 et partant à l'annulation des bulletins de cotisation litigieux édictés sur base dudit règlement, tout en sollicitant qu'il soit sursis à statuer en attendant la réponse de la Cour constitutionnelle à une question préjudicielle dont elle a été saisie par le tribunal administratif dans d'autres affaires et portant sur la constitutionnalité de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010.

La Chambre de commerce estime que le moyen tendant à faire déclarer illégal le règlement de cotisation du 12 novembre 2010, faute pour la Chambre de commerce de disposer du pouvoir réglementaire, serait dépourvu de fondement, ce qu'irait d'ailleurs montrer la procédure pendante devant la Cour constitutionnelle et devant le tribunal administratif dans le cadre de différents recours au sujet des bulletins de cotisation émis par la Chambre de commerce en 2011. La Chambre de commerce conclut à son tour au sursis à statuer en attendant l'arrêt de la Cour constitutionnelle.

A titre subsidiaire, la Chambre de commerce estime, quant au moyen de la violation de l'article 36 de la Constitution par l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010, que l'idée selon laquelle le pouvoir réglementaire en cause et tenant à la fixation des cotisations annuelles dues à la Chambre de commerce, serait un pouvoir réglementaire qu'une loi ne pourrait pas attribuer à une institution publique autre que le Grand-Duc, par exemple un ministre, serait contestable.

Si l'article 36 de la Constitution réserverait au seul Grand-Duc le pouvoir réglementaire « pour l'exécution des lois » ce type de pouvoir réglementaire ne serait pas concerné lorsque la Chambre de Commerce procèderait à la fixation du taux de la cotisation annuelle qui lui serait due par ses ressortissants. Cette fixation se ferait par voie de décision de son assemblée plénière, de sorte qu'il agirait d'un acte administratif à caractère réglementaire, mais non point d'un règlement intervenant pour l'exécution des lois. Selon la Chambre de commerce, le sens de l'article 16, alinéa 2, de la loi du 26 octobre 2010 ne serait pas de lui déléguer des mesures d'exécution de la loi. Il s'agirait plutôt de lui conférer une autonomie d'ordre financier, afin de lui permettre de fixer directement, dans son règlement de cotisation, les cotisations qui lui seraient dues par ses propres ressortissants. Dès lors, le pouvoir d'édicter pareil acte à caractère réglementaire ne constituerait pas le pouvoir réglementaire pour « l'exécution des lois ». Transposé au cas du Grand-Duc, ce pouvoir correspondrait à un cas d'intervention du pouvoir réglementaire autre que celui de l'article 36 de la Constitution à savoir le pouvoir réglementaire exercé en vertu d'une loi d'habilitation sur le fondement de l'article 32, alinéa 2 de la Constitution. Or, aucune disposition de la Constitution n'aurait jamais réservé au seul Grand-Duc la possibilité de bénéficier d'une habilitation législative contenue dans une loi particulière. Par conséquent, l'habilitation législative attribuée à la Chambre de Commerce serait parfaitement conforme à la Constitution.

La Chambre de commerce soutient encore qu'une loi lui conférant un pouvoir réglementaire « autonome » en matière de fixation du taux de ses cotisations ne se heurterait pas à une réserve de la loi. Ainsi, la fixation du taux des cotisations, qui seraient des taxes parafiscales, ne serait visée par aucune disposition constitutionnelle qui réserverait sa réglementation à l'intervention du pouvoir législatif. La Chambre de commerce conclut que dans

la mesure où l'article 16 de la loi du 26 octobre 2010, ne relèverait pas de la catégorie des règlements pour l'exécution des lois au sens de l'article 36 de la Constitution, il ne pourrait pas être contraire à ce dernier.

Dans l'hypothèse ou le raisonnement précédemment développé ne serait pas retenu par le tribunal, la Chambre de commerce explique que le règlement de cotisation du 12 novembre 2010 pourrait se fonder sur l'article 108*bis* de la Constitution qui confère un pouvoir réglementaire aux établissements publics. La Chambre de commerce conteste que la qualification d'établissement public ne devrait pas lui revenir au motif qu'elle ne serait pas soumise à la tutelle du gouvernement.

Elle soutient que dans les divers avis du Conseil d'Etat, auxquels la société demanderesse se serait référée, le Conseil d'Etat se serait « *laissé égarer* » par le caractère non contradictoire de son examen du premier projet de loi, qui lui aurait fait perdre de vue toute une série d'éléments qui permettraient de conclure que la Chambre de commerce serait effectivement soumise à la tutelle du gouvernement. Il s'agirait d'une tutelle certes légère, mais néanmoins suffisante.

Dans le cadre de son mémoire en réplique la société demanderesse conteste le raisonnement de la Chambre de commerce selon lequel le pouvoir règlementaire lui conféré par l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010 ne serait pas un pouvoir règlementaire pour l'exécution des lois, mais un pouvoir règlementaire autonome. Elle se réfère dans ce contexte à deux jugements du tribunal administratif du 11 mai 2010, respectivement 26 mars 2012, inscrits aux numéros 26469, respectivement 28107 du rôle, selon lesquels le règlement de cotisation constituerait un règlement destiné à l'exécution des lois. La société demanderesse conclut à une violation de l'article 36 de la Constitution par les dispositions de la loi du 26 octobre 2010.

La société demanderesse maintient par ailleurs ses arguments relatifs à une violation de l'article 108*bis* de la Constitution. Elle affirme que la Chambre de commerce ne pourrait pas être qualifiée d'établissement public. Ainsi, la Chambre de commerce n'aurait jamais eu à rendre compte de son budget approuvé par sa seule assemblée plénière, ses membres seraient désignés par la voie de l'élection et non pas par le gouvernement et son directeur général ne serait pas non plus nommé par le gouvernement, ce dernier ayant un simple pouvoir d'approbation. Par ailleurs, si le procès-verbal des réunions de la Chambre de commerce était porté à la connaissance du gouvernement, ce simple devoir d'information n'impliquerait nullement un pouvoir de contrôle ou de direction caractérisant une véritable tutelle administrative. La société demanderesse argumente encore que la seule faculté du délégué du gouvernement d'assister aux réunions de la Chambre de commerce et de faire des propositions, mais sans aucun pouvoir directif, de même que le fait que le gouvernement pourrait dissoudre l'assemblée plénière de la Chambre de Commerce, ne permettrait pas de caractériser une tutelle administrative.

La Chambre de commerce estime encore que l'article 16 de la loi du 26 octobre 2010 prévoyant que « *les règlements de cotisation adoptés par la Chambre de Commerce sont soumis à l'approbation du Gouvernement* » serait une disposition cosmétique insérée suite à l'opposition du Conseil d'Etat lors de l'examen du projet de loi. Hormis l'hypothèse du non-respect par la Chambre de commerce des limites fixées par la loi du 26 octobre 2010, la société demanderesse déclare ne pas apercevoir de motif pour lequel le gouvernement serait en mesure de refuser d'approuver le règlement de cotisation de la Chambre de commerce.

Selon la société demanderesse, la Chambre de commerce se serait toujours vanté de son indépendance et de son autonomie, notamment financière. Cette nécessaire indépendance se trouverait d'ailleurs soulignée dans le projet de loi, tel que le Conseil d'Etat l'aurait remarqué dans son avis du 23 mars 2010, référencé sous le numéro 48.173 relatif au projet de loi précité portant le numéro 5939. Dans le même contexte, la société demanderesse se réfère encore au courrier du 24 juin 2010 du président de la Chambre des Députés, interpellant le Conseil d'Etat pour défendre le projet de loi portant le numéro 5939.

La société demanderesse fait encore valoir que la mission de la Chambre de commerce ne serait pas celle d'un établissement public, à savoir la gestion de services publics déterminés, mais « *l'articulation, la sauvegarde et la défense des intérêts de ses ressortissants* ».

Enfin, la société demanderesse fait valoir qu'en France la qualification d'établissement public serait également attribuée aux chambres de commerce, mais qu'il faudrait souligner, d'une part que cette qualification ferait également débat en France et, d'autre part, que les chambres de commerce françaises, ayant le statut d'établissement public, se distingueraient de la Chambre de commerce luxembourgeoise sur maints aspects.

La Chambre de commerce duplique que le libellé de l'article 16 de la loi du 26 octobre 2010 serait clair. Le pouvoir règlementaire dont disposerait la Chambre de commerce en vertu dudit article ne pourrait pas être contraire à l'article 36 de la loi du 26 octobre 2010.

La Chambre de commerce estime encore que son pouvoir réglementaire pourrait se fonder sur l'article 108*bis* de la Constitution. Elle remplirait tous les critères essentiels d'un établissement public. Ainsi, elle aurait été créée par les pouvoirs publics ; elle bénéficierait d'une personnalité juridique séparée de l'Etat et des communes; elle se serait vu déléguer des missions de service public et se serait vu attribuer des prérogatives exorbitantes du droit commun, caractéristiques d'un établissement délégataire de prérogatives de la puissance publique.

En ce qui concerne ces prérogatives exorbitantes du droit commun, il s'agirait, précisément, du pouvoir de fixer par des bulletins de cotisations, actes unilatéraux, des cotisations qui devraient être payées par ses ressortissants. Les missions de service public seraient énumérées à l'article 2 de la loi du 26 octobre 2010. Ces missions constituent des missions de service public, que l'Etat pourrait assumer lui-même de manière centralisée.

Enfin, la Chambre de commerce affirme que l'Etat exercerait depuis toujours un pouvoir tutélaire à son égard.

En substance, la partie demanderesse soulève donc la question de la conformité aux articles 36 et 108*bis* de la Constitution des dispositions de la loi du 26 octobre 2010 et plus particulièrement de ses articles 1er et 16, alinéa 2, en ce qu'ils attribuent la qualité d'établissement public à la Chambre de commerce, respectivement, en ce qu'ils lui confèrent un pouvoir règlementaire. Elle en conclut à l'illégalité du règlement de cotisation du 12 novembre 2010 pris en exécution de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010 et elle sollicite l'annulation, sinon l'inapplicabilité dudit règlement de cotisation et partant l'annulation des bulletins de cotisation déférés pour illégalité, tout en demandant pour autant que de besoin au tribunal de surseoir à statuer en attendant la réponse à une question préjudicielle posée à la Cour constitutionnelle par le tribunal administratif dans le cadre de différentes autres affaires et ayant

porté sur la conformité des dispositions de la loi du 26 octobre 2010 aux articles 36, 76 et 108*bis* de la Constitution.

Selon l'article 1er de la loi du 26 octobre 2010 « *La Chambre de Commerce est un établissement public.* ».

En application de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010, la Chambre de commerce peut prendre des règlements de cotisation afin de fixer les cotisations annuelles à percevoir. En effet, aux termes dudit article 16, alinéa 2 : « *Pour faire face à ses dépenses, la Chambre de Commerce est autorisée à percevoir:*

1° de ses ressortissants une cotisation annuelle;

2° des droits ou rétributions en rémunération des services qu'elle rend.

Les modalités de calcul des cotisations annuelles à percevoir par la Chambre de Commerce sont fixées par celle-ci dans son règlement de cotisation soumis à l'approbation du Gouvernement. (…) ».

L'article 36 de la Constitution confère au Grand-Duc un pouvoir général d'exécution des lois qui lui permet, en l'absence de tout texte légal, de prendre, conformément à l'esprit et à l'objet de la loi, sous réserve des dispositions de l'article 32, paragraphe 3, de la Constitution, des règlements d'exécution qui n'étendent, ni ne restreignent la portée de la loi. Par ailleurs, le législateur peut habiliter, par des lois spécifiques, conformément à l'article 108*bis* de la Constitution, les établissements publics à prendre des règlements d'exécution dans des matières déterminées.

A l'instar de certains recours ayant donné lieu au prononcé par le tribunal administratif d'une série de jugements du 12 juillet 2012[2], auxquels la partie demanderesse a d'ailleurs fait référence dans son recours en demandant le sursis à statuer, le tribunal constate qu'en l'espèce l'argumentation développée par les parties en cause, relative à la question de l'existence d'un pouvoir règlementaire de la Chambre de commerce, est susceptible de soulever la question de la conformité de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010 en ce qu'il accorde un pouvoir règlementaire à la Chambre de Commerce, aux articles 36, 76, alinéa 2 et 108*bis* de la Constitution.

En vertu de l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle, une juridiction estimant qu'une question de constitutionnalité d'une loi se pose, est dispensée de poser une question préjudicielle relative à la constitutionnalité d'une loi, si la Cour constitutionnelle a déjà statué sur une question ayant le même objet.

Quant à la conformité de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010 aux articles 36, 76, alinéa 2 et 108*bis* de la Constitution, la Cour constitutionnelle, saisie d'une question de constitutionnalité par le tribunal administratif, précisément dans le cadre de la série précitée de jugements du 12 juillet 2012, a retenu dans plusieurs arrêts du 19 mars 2013[3], que :

« (…) *Considérant que la Chambre de Commerce est un établissement public, l'article 1er de la loi du 26 octobre 2010 lui conférant expressément ce statut;* (…)

---

[2] trib. adm. 12 juillet 2012, nos de rôle 27663 à 27667, 27669 à 27671, 27936 à 27940, 28001, 28077, 28092, 28103, 28107, 28200 et 28779, disponibles sur : www.ja.etat.lu

[3] arrêts du 19 mars 2013, inscrits aux numéros 76/13 à 96/13 et publiés au Mémorial A, n° 54 du 29 mars 2013.

Considérant qu'il ressort de la combinaison des articles 36 et 108bis de la Constitution que, dans un tel domaine de spécialité, le Grand-Duc et les établissements publics ont vocation à exercer un pouvoir réglementaire concurrent et que le pouvoir réglementaire du Grand-Duc se trouve ainsi restreint dans la limite du pouvoir réglementaire accordé à l'établissement public moyennant habilitation législative;

Que, loin d'être en contradiction avec ces principes, la loi du 26 octobre 2010 en constitue une application régulière dans la mesure où elle prévoit, en ses articles 5 et 16, la détermination par règlement grand-ducal de l'organisation de la Chambre de Commerce, du mode et de la procédure d'établissement du rôle des cotisations et de la procédure de perception des cotisations, tandis que les articles 16 et suivants de la loi prévoient les modalités techniques de calcul des cotisations annuelles à percevoir par le biais d'un règlement de cotisation à prendre par la Chambre de Commerce elle-même sur la base de critères exactement déterminés par la loi;

Que l'article 16, alinéa 2, de la loi du 26 octobre 2010, en ce qu'il accorde à celle-ci un pouvoir réglementaire en vue de l'exécution des lois et en attribuant à celle-ci le droit de fixer les modalités de calcul des cotisations par son «règlement de cotisation», n'est donc pas contraire aux articles 36, 76, alinéa 2, et 108bis de la Constitution ; (…) ».

S'il est certes vrai que les arrêts de la Cour constitutionnelle n'ont qu'un effet relatif et n'agissent pas *erga omnes*, dans la mesure où ils ne s'imposent, en vertu de l'article 5 de la loi précitée du 27 juillet 1997, qu'à la juridiction ayant posé la question préjudicielle, ainsi qu'à toutes les autres juridictions amenées à statuer dans la même affaire, il n'en reste pas moins que ces arrêts ont un effet relatif élargi, dans la mesure où, en vertu de l'article 6 de la même loi, les juridictions ne sont plus tenues de saisir de nouveau la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle qui a déjà été toisée par celle-ci, si la juridiction entend se conformer à la décision de la Cour constitutionnelle[4].

Il se dégage des considérations qui précèdent qu'étant donné que la Cour constitutionnelle s'est d'ores et déjà prononcée sur la question de la constitutionnalité de l'article 16, alinéa 2 de la loi du 26 octobre 2010, le tribunal administratif est dispensé, en l'espèce, de saisir la Cour constitutionnelle de la même question. En ce qui concerne la question de la constitutionnalité de l'article 1er de la loi du 26 octobre 2010 et plus précisément de la question de savoir si la Chambre de commerce est un établissement public, question que la partie demanderesse a également formulé dans le cadre de la motivation développée à l'appui de son recours, sans la reprendre dans le dispositif de sa requête introductive d'instance, il y a lieu de constater que si la Cour constitutionnelle n'en a pas été expressément saisie par le tribunal administratif dans le cadre de la série de jugements précitée du 12 juillet 2012, il n'en demeure pas moins que dans ses arrêts précités du 19 mars 2013, la Cour constitutionnelle a retenu de manière affirmative et sans formuler une quelconque réserve ou nuance à ce sujet que la Chambre de commerce est un établissement publique dans la mesure ou la loi lui confère expressément ce statut. Le tribunal est dès lors également dispensé de saisir la Cour constitutionnelle de ladite question.

---

[4] Voir dans le même sens : Cour adm. 30 janvier 2007, n° 20688C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Lois et règlements, n° 12 et autre référence y citée.

Au vu de la solution ainsi dégagée par la Cour constitutionnelle dans son arrêt du 19 mars 2013, il y a lieu de conclure que la loi du 26 octobre 2010 a valablement pu attribuer la qualité d'établissement public à la Chambre de commerce et qu'elle a pu être dotée en tant que tel du pouvoir règlementaire. Il s'ensuit que la Chambre de commerce a valablement pu prendre le règlement de cotisation du 12 novembre 2010 qui n'est partant pas à déclarer inapplicable. Dès lors, les bulletins de cotisation déférés ne sont pas dépourvus de base légale et n'encourent pas l'annulation de ce chef.

Il s'ensuit que le moyen afférent soulevé par la société demanderesse, tiré de l'absence d'un pouvoir règlementaire de la Chambre de commerce et partant de l'illégalité des bulletins de cotisation déférés, est à rejeter pour ne pas être fondé.

Quant au moyen tiré de la non-rétroactivité des dispositions de la loi du 26 octobre 2010 ainsi que du règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 et du règlement de cotisation du 12 novembre 2010, affectant la légalité du bulletin de cotisation émis au titre de l'année 2009

En ce qui concerne le bulletin de cotisation émis à son égard au titre de l'année 2009, la société demanderesse affirme que la loi du 26 octobre 2010 ne comporterait pas de dispositions rétroactives. Au contraire, la loi prévoirait en son article 18 qu'elle n'aurait aucun effet rétroactif et que cette absence d'effet rétroactif s'étendrait aux redressements de cotisations, dans la mesure où ces redressements, même intervenant postérieurement à son entrée en vigueur se rapporteraient à des bulletins de cotisation portant sur des années d'affiliation antérieures, comme en l'espèce l'année 2009.

Selon la demanderesse, le législateur se serait ainsi aligné sur la jurisprudence rendue par le tribunal administratif, notamment dans un jugement du 10 juin 2010 inscrit au numéro 25057 du rôle, selon laquelle, concernant les bulletins de cotisation redressés intervenant dans le contexte d'un nouveau régime juridique, la Chambre de commerce aurait néanmoins « *nécessairement dû faire application de la législation ainsi que de la réglementation applicables pour* (l'année d'affiliation considérée) *quant à la fixation du principe et du montant des cotisations à lui payer.* ».

La société demanderesse fait en outre valoir que le fait que le bulletin de cotisation redressé pour l'année de perception 2009 n'ait été notifié que par courrier daté du 6 juillet 2012 ne serait pas relevant. En effet, il conviendrait de considérer, non pas la date d'émission du bulletin de cotisation rectifié, mais l'année d'affiliation à laquelle se rapporte le bulletin de cotisation en question. A l'appui de ses affirmations, la société demanderesse se réfère encore à un jugement du tribunal administratif du 10 juin 2010, inscrit sous le numéro 25056 du rôle. Elle précise qu'en l'espèce, l'exigibilité de la cotisation au titre de l'année 2009 constituerait une situation qui se serait constituée avant l'entrée en vigueur de la loi du 26 octobre 2010. Cette situation ne saurait partant être régie par la nouvelle loi du 26 octobre 2010, dépourvue d'effet rétroactif.

La société demanderesse fait par ailleurs valoir que le corollaire du fait que la loi du 26 octobre 2010 ne saurait s'appliquer aux bulletins de cotisation se rapportant aux années de cotisation antérieures à son entrée en vigueur, faute de dispositions transitoires, serait que le règlement grand-ducal du 4 novembre 2010, pris en application de ladite loi, ne saurait davantage s'appliquer *ratione temporis* au bulletin de cotisation litigieux redressé pour l'année 2009.

Dès lors, la société demanderesse conteste que l'affirmation de la Chambre de commerce contenue dans la lettre recommandée du 6 juillet 2012, accompagnant le bulletin de cotisation litigieux pour l'année de perception 2009, selon laquelle la cotisation était exigée « *en vertu d'un règlement grand-ducal du 4 novembre 2010_relatif au mode et à la procédure d'établissement du rôle des cotisations de la Chambre de Commerce et fixant la procédure de perception des cotisations de la Chambre de Commerce (...)* ».

Le règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 ne comporterait aucune disposition rétroactive étendant son application aux cotisations portant sur les années antérieures à son adoption et à sa publication publication au Mémorial A n° 198 du 8 novembre 2010. Une disposition en ce sens violerait le principe de non-rétroactivité des lois et règlements. Ainsi, la société demanderesse se réfère par analogie à la jurisprudence administrative rendue lors de l'entrée en vigueur du règlement grand-ducal, entretemps abrogé, du 21 décembre 2007 relatif aux modalités d'affiliation à la Chambre de commerce, au mode et à la procédure d'établissement du rôle des cotisations de la Chambre de commerce et fixant la procédure de perception des cotisations de la Chambre de commerce et notamment à un jugement du tribunal administratif du 10 juin 2010, inscrit sous le numéro 25057 du rôle, ainsi qu'à un jugement du tribunal administratif du 1er février 2010, inscrit au numéro 24866 du rôle.

En conclusion, faute de disposition rétroactive, la loi du 26 octobre 2010 comme le règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 ne trouveraient pas application *ratione temporis* au bulletin de cotisation pour l'année 2009.

La société demanderesse fait encore valoir que dans la mesure où ni la loi du 26 octobre 2010, ni le règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 ne seraient applicables au bulletin de cotisation émis au titre de l'année 2009, ledit bulletin aurait forcément dû être établi sur base de l'ancien règlement grand-ducal du 21 décembre 2007 relatif aux modalités d'affiliation à la Chambre de commerce, au mode et à la procédure d'établissement du rôle des cotisations de la Chambre de commerce et fixant la procédure de perception des cotisations de la Chambre de commerce. Or, ledit règlement grand-ducal aurait été abrogé par celui du 4 novembre 2010. Par ailleurs, la Cour administrative aurait déclaré illégal le règlement grand-ducal du 21 décembre 2007 dans un arrêt du 15 juin 2010, inscrit sous le numéro 26753C du rôle.

Enfin, la société demanderesse ajoute que le règlement de cotisation du 12 novembre 2010 serait contraire à la loi du 26 octobre 2010 en ce qu'il contiendrait des dispositions rétroactives. Dans la mesure où ledit règlement de cotisation serait illégal, le calcul de la cotisation au titre de l'année 2009 aurait théoriquement dû se faire selon l'ancien règlement de cotisation du 31 janvier 2008. Or, ce dernier aurait été abrogé et le tribunal administratif aurait retenu dans un jugement du 1er février 2010, inscrit au numéro 24866 du rôle, qu'il serait illégal au motif qu'il serait basé sur le règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2007 qui aurait été déclaré inapplicable.

La Chambre de commerce conteste d'abord l'illégalité du bulletin de cotisation émis le 6 juillet 2012 au titre de l'année 2009 au motif qu'il comporterait une application rétroactive de la loi du 26 octobre 2010 et du règlement grand-ducal du 4 novembre 2010.

A titre liminaire, elle explique qu'aux termes de l'article 16 de la loi du 26 octobre 2010 le bénéfice sur base duquel seraient calculées les cotisations annuelles s'entendrait du bénéfice réalisé pendant l'avant-dernier exercice au sens de l'impôt sur le revenu. Or, selon la Chambre de

commerce, il se pourrait que le montant exact de ce bénéfice ne soit pas à sa disposition au cours de l'année au titre de laquelle le bulletin de cotisation originaire est émis. Dans ce cas, elle procèderait à un redressement du bulletin de cotisation, dès qu'elle serait informée par l'administration des Contributions directes du montant exact du bénéfice.

Elle estime que sous l'approche d'une analyse formelle, le moyen devrait être rejeté pour la simple raison qu'en émettant, le 6 juillet 2012, un bulletin de cotisation, la Chambre de commerce n'aurait pas appliqué rétroactivement la loi du 26 octobre 2010, ni n'aurait conféré une portée rétroactive à son règlement de cotisation du 12 novembre 2010. En effet, la cotisation fixée, en application dudit règlement de cotisation, par le bulletin de cotisation du 6 juillet 2012 ne serait devenue exigible qu'après la notification du bulletin, et donc nécessairement après l'entrée en vigueur de la loi, du règlement grand-ducal et du règlement de cotisation. Le fait d'exiger, à ce moment, le paiement de la cotisation ne comporterait dès lors aucune application rétroactive de l'un quelconque de ces instruments normatifs.

Pour l'hypothèse où le tribunal administratif rejetterait son analyse formelle, la Chambre de commerce revient à une analyse matérielle selon laquelle il y aurait lieu de prendre en considération la règle selon laquelle la loi pourrait déroger au principe de non-rétroactivité des règlements administratifs. Elle soutient ainsi que la loi du 26 octobre 2010 aurait implicitement, mais nécessairement, autorisé l'application du règlement de cotisation du 12 novembre 2010 au redressement de cotisations au titre d'années antérieures, même si cette manière de procéder devait être qualifiée d'application rétroactive. Ainsi, la loi du 26 octobre 2010 aurait disposé en son article 18 qu'il serait possible d'émettre des bulletins de redressement, sans que ceux-ci ne soient concernés par la disposition des montants forfaitaires. Or, la disposition relative aux montants forfaitaires, qui s'appliquerait aux sociétés du type « *Soparfi* », devrait être nécessairement une disposition insérée dans un nouveau règlement de cotisation, puisque la base légale nécessaire n'aurait pas existé avant la loi du 26 octobre 2010. La Chambre de commerce estime que la précision figurant à l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 aurait été superflue, dans l'hypothèse où l'analyse de la société demanderesse était exacte et que le nouveau règlement ne pourrait pas s'appliquer aux redressements des cotisations au titre d'années antérieures. Le fait que ladite disposition figurerait néanmoins dans la loi montrerait implicitement l'intention du législateur de permettre l'application du règlement au redressement de cotisations du 12 novembre 2010 au titre d'années antérieures.

La Chambre de commerce conclut que le législateur aurait implicitement mais nécessairement autorisé l'application rétroactive du nouveau règlement, ce qui équivaudrait à une autorisation expresse donnée par le législateur. Enfin, elle affirme qu'il conviendrait de respecter la volonté du législateur, quelle que soit la forme de son expression.

La Chambre de commerce conteste les affirmations de la société demanderesse, selon lesquelles l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 préciserait « *expressément qu'elle n'aura aucun effet rétroactif sur les bulletins redressés de cotisation des sociétés de participations financières* (...) ». Selon la Chambre de commerce, l'article 18 ne prévoirait rien de tel, mais préciserait simplement que la disposition des montants forfaitaires, mais uniquement cette disposition, ne concernerait pas les bulletins de cotisation déjà émis avant l'entrée en vigueur de la loi du 26 octobre 2010. Partant, les cotisations de l'année 2009 ne pourraient pas être déterminées forfaitairement. Les autres dispositions de la loi, ainsi que les règlements d'exécution de celle-ci, concerneraient partant les bulletins de cotisations déjà émis. La Chambre de commerce estime en guise de conclusion qu'en formulant expressément une exception à la rétroactivité du nouveau

dispositif législatif et réglementaire de cotisations, l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 confirmerait implicitement la volonté du législateur d'admettre la rétroactivité de ce dispositif.

La société demanderesse conteste le raisonnement de la Chambre de commerce et insiste sur le fait qu'en basant le bulletin de cotisation déféré émis au titre de l'année 2009, sur la loi du 26 octobre 2010, ainsi que sur les mesures prises en exécution de ladite loi, la Chambre de commerce aurait procédé à une application rétroactive des dispositions de ladite loi.

Elle fait ainsi valoir qu'afin de déterminer la loi applicable au bulletin de cotisation de l'année 2009, il y aurait lieu de considérer, non pas la date d'émission du bulletin de cotisation, mais l'année d'affiliation à laquelle se rapporte le bulletin de cotisation en question, tout en renvoyant à ce sujet aux jugements du tribunal administratif indiqués dans le cadre de sa requête introductive d'instance.

La société demanderesse estime encore que contrairement aux affirmations de la Chambre de commerce selon lesquelles la loi du 26 octobre 2010 aurait implicitement mais nécessairement autorisé son application rétroactive, le législateur aurait voulu insister sur le fait que la loi du 26 octobre 2010 ne disposerait que pour l'avenir, en précisant à l'article 18 que le nouveau régime des cotisations forfaitaires ne serait applicable qu'aux bulletins de cotisation émis après son entrée en vigueur. Ce faisant, le législateur n'aurait fait que s'aligner sur la jurisprudence rendue par le tribunal administratif citée dans le cadre de la requête introductive d'instance.

Enfin, la société demanderesse fait valoir qu'une volonté expresse du législateur d'attribuer à la loi du 26 octobre 2010 un effet rétroactif ne saurait pas résulter d'une interprétation *a contrario*.

La Chambre de commerce estime dans le cadre de son mémoire en duplique que la *ratio legis* de l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 n'aurait pas été, tel que soutenu par la société demanderesse, de « *clarifier que la loi ne disposera que pour l'avenir* ». Au contraire, selon la Chambre de commerce, l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010, prévoyant la possibilité de fixer les cotisations selon un montant forfaitaire, aurait constitué un changement fondamental dans l'approche de la détermination des cotisations de la Chambre de commerce, qui antérieurement à l'année 2010 aurait fait abstraction de la nature des activités commerciales poursuivies par ses sociétés ressortissantes. La loi du 26 octobre 2010 prévoirait la possibilité pour la Chambre de commerce de distinguer entre les sociétés à participations financières et les autres sociétés ressortissantes de la Chambre de commerce. Mais ce nouveau régime n'aurait pas dû entraîner de modifications quant aux années de cotisation antérieures. La solution de compromis trouvée aurait ainsi constitué en ce que la Chambre de commerce renonce à l'ancien système à partir de l'année de cotisation 2010, mais qu'elle le maintienne pour les années de cotisation 2009 et antérieures.

Dès lors, la loi du 26 octobre 2010 n'aurait pas changé le régime des sociétés autres que les sociétés à participations financières. Les autres sociétés ressortissantes de la Chambre de commerce se verraient toujours réclamer des cotisations calculées en fonction de leur bénéfice commercial. Le nouveau régime de cotisation des sociétés à participation financière accorderait un régime exceptionnel à celles-ci qu'il serait légitime de limiter à l'entrée en vigueur de la loi du 26 octobre 2010.

Le tribunal constate que le moyen soulevé par la société demanderesse porte en substance sur la question de savoir si la loi du 26 octobre 2010 a valablement pu servir de fondement au bulletin de cotisation rectifié émis par la Chambre de commerce le 6 juillet 2012 au titre de l'année 2009.

Les parties divergent sur la question de savoir s'il y a eu en l'espèce une application rétroactive de la loi du 26 octobre 2010, ainsi que de ses mesures d'exécution, à savoir le règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 et le règlement de cotisation du 12 novembre 2010. Si la Chambre de commerce se réfère d'abord à une analyse formelle pour réfuter toute application rétroactive de la loi du 26 octobre 2010, elle reconnaît cependant dans le cadre d'une analyse matérielle, l'existence d'une application rétroactive des dispositions légales, qu'elle estime toutefois implicitement mais nécessairement autorisée par la loi. La société demanderesse de son côté fait état d'une application rétroactive illégale de la loi et conclut à l'annulation du bulletin déféré concernant l'année de cotisation 2009, respectivement de la décision du 21 septembre 2012 rendue sur recours gracieux.

Force est d'abord au tribunal de retenir qu'il est constant en cause que le bulletin de cotisation rectifié émis au titre de l'année 2009 a été émis par la Chambre de commerce à l'égard de la société demanderesse en date du 6 juillet 2012, sur base de la loi du 26 octobre 2010. D'ailleurs, la Chambre de commerce indique expressément dans la décision du 6 juillet 2012 portant redressement de la cotisation à percevoir pour l'année 2009 et fixation de la cotisation pour l'année 2012, ayant accompagné les deux bulletins de cotisation déférés, s'être basée sur les dispositions du règlement grand-ducal du 4 novembre 2010 et du règlement de cotisation de la Chambre de commerce du 12 novembre 2010, pour la détermination des cotisations dues au titre des années 2009 et 2012.

Dans la mesure où il n'est pas contesté en cause que les bulletins de cotisation litigieux au titre des années 2009 et 2012 ont été émis sur base de la loi du 26 octobre 2010 et du règlement grand-ducal du 4 novembre 2010, ainsi que du règlement de cotisation du 12 novembre 2010, il y a d'ores et déjà lieu de rejeter les moyens de la société demanderesse tirés d'une éventuelle application du règlement grand-ducal précité du 21 décembre 2007 et du règlement de cotisation du 31 janvier 2008 à la base des bulletins de cotisation déférés, pour manquer de pertinence.

Dans le même contexte, il y a lieu de préciser que les dispositions de la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création des chambres professionnelles à base élective, ayant porté sur la création et l'organisation de la Chambre de commerce, ont été abrogées par la loi du 26 octobre 2010, entrée en vigueur, à défaut de dispositions spécifiques contraires, trois jours après sa publication du 29 octobre 2010 au journal officiel.

Il se pose dès lors la question de savoir si la Chambre de commerce a valablement pu se fonder sur les dispositions de la loi du 26 octobre 2010, entrée en vigueur le 1er novembre 2010, ainsi que sur ses mesures d'exécution, à savoir le règlement grand-ducal du 4 novembre 2010, et le règlement de cotisation du 12 novembre 2010, pour établir le bulletin de cotisation au titre de l'année 2009.

A cet égard, il échet d'abord de constater que la loi du 26 octobre 2010 ne prévoit pas de disposition transitoire quant à son application *rationae temporis*. En revanche, le règlement de cotisation adopté par la Chambre de commerce le 12 novembre 2010 dispose en son article 6 que : « *Le présent règlement de cotisation s'applique aux cotisations annuelles dues au titre de*

l'année 2010 et des années subséquentes, sauf décision d'amendement à adopter par l'assemblée plénière de la Chambre de Commerce. (…) ». Toujours est-il que le règlement de cotisation du 12 novembre 2010 en tant qu'acte administratif à caractère règlementaire, adopté par la Chambre de commerce sur base de la loi du 26 octobre 2010, est subordonné à la loi et ne peut ni l'étendre, ni la restreindre, ni la modifier. D'ailleurs, un règlement d'exécution ne peut évidemment pas rétroagir au-delà de l'entrée en vigueur de la loi qui en forme la base[5]. Par ailleurs, le juge ne saurait faire une application rétroactive ni d'une loi ni d'un règlement pris en application de la loi en dehors des cas où le législateur en a décidé ainsi[6]. Il s'ensuit que même au cas où un règlement grand-ducal d'application d'une loi contiendrait une disposition ayant un effet rétroactif, une telle disposition réglementaire ne saurait être reconnue comme étant légale qu'à partir du moment où cette rétroactivité a été expressément voulue par le législateur.

En l'espèce, la loi du 26 octobre 2010 ne prévoit aucune application rétroactive de ses dispositions. En l'absence de dispositions transitoires dans la loi du 26 octobre 2010 quant à son application dans le temps, il convient donc de se référer aux deux grands principes qui régissent les conflits de lois dans le temps, soit, d'une part, le principe de l'effet immédiat de la loi nouvelle et, d'autre part, celui de sa non-rétroactivité, afin de déterminer si la nouvelle loi du 26 octobre 2010 a pu s'appliquer à la détermination des cotisations à payer à la Chambre de commerce par la société demanderesse au titre de l'année 2009.

Chacun de ces deux principes répond à une idée profonde. Le principe de l'effet immédiat tend à assurer à la fois l'efficacité de la loi nouvelle, considérée comme étant la plus adaptée aux conditions et aux besoins du moment et l'unité de législation à un moment donné, étant donné que la survivance de la loi ancienne entraîne une dualité de législation. Le principe de non-rétroactivité de son côté répond à une préoccupation de sécurité juridique. Ce principe est une garantie donnée aux situations juridiques valablement acquises et consolidées sous la loi ancienne et répond, en ce sens, à un besoin de paix et de stabilité sociale[7]. L'article 2 du Code civil, en ce qu'il dispose que « *la loi ne dispose que pour l'avenir; elle n'a point d'effet rétroactif», * met l'accent sur le principe de non-rétroactivité pour l'application des règles juridiques. Etant inséré au titre préliminaire du Code civil, qui a une portée générale, la règle de non-rétroactivité vaut pour tous les domaines du droit, y compris le droit administratif, économique et social[8].

La jurisprudence ancienne et bien assise distingue en ce qui concerne l'effet de la loi nouvelle entre les droits acquis et ce qu'elle appelle les simples expectatives. La loi ne modifie pas les droits acquis sous le régime de la loi ancienne ; en d'autres mots, reporter la loi nouvelle à des situations juridiques pleinement formées sous l'empire de la loi ancienne, ce serait lui faire produire un effet rétroactif. Au contraire, la loi nouvelle se substitue à la loi ancienne pour autant qu'il ne s'agit que de simples expectatives.

La solution doctrinale consiste à faire une distinction entre l'acquisition des droits ou, plus largement, la formation de situations juridiques et les effets successifs d'un rapport de droit antérieurement formé. L'acquisition d'un droit ou la création d'une situation juridique, que ce soit par l'effet d'un fait ou d'un acte juridique, est régie et reste régie par la loi en vigueur au

---

[5] Pierre Pescatore, *Introduction à la science du droit*, éditions Bruylant 2009, 2e réimpression, n° 216, p. 317
[6] v. en ce sens : trib. adm. 11 février 2010, n° 24860 du rôle, disponible sur : www.ja.etat.lu
[7] Pierre Pescatore, *op.cit.*, n° 215, p. 315 et voir dans le même sens : trib. adm. 25 juin 2009, n° 24354 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Lois et Règlements, n° 39
[8] Pierre Pescatore, op. cit. n° 217, p. 317

moment de l'acquisition ou de la création du droit. Au contraire, les effets successifs d'un rapport de droit antérieurement formé sont régis, avec effet immédiat, par la loi nouvelle[9].

En résumé, si elle ne peut, sans rétroactivité, revenir sur la constitution et les effets passés d'un rapport de droit réalisés avant son entrée en vigueur, la loi nouvelle peut en revanche s'appliquer aux situations juridiques en cours, à commencer par celles en cours de constitution. Ainsi, si la situation présente a été définitivement constituée dans le passée, l'application de mesures nouvelles relatives à la constitution même de cette activité ne constituerait pas une application immédiate, mais comporterait une rétroactivité. En revanche, si la nouvelle règlementation se rapporte non pas à la constitution d'une situation, mais à sa prolongation, il importe peu que cette activité ait pu commencer dans le passé : les mesures relatives à sa continuation ont tout lieu de s'appliquer à elle, sans qu'il y ait pour autant rétroactivité[10]. Rétroagissent dès lors les décisions prises en cours d'année et dont l'effet doit nécessairement remonter au début d'année[11].

En l'espèce, force est de prime abord au tribunal de constater qu'en application de l'article 4 (1) de la loi du 26 octobre 2010 : « *La qualité de ressortissant de la Chambre de commerce est acquise de plein droit au jour de l'immatriculation au registre de commerce et des sociétés* (…) ».

Par ailleurs, la cotisation annuelle payable à la Chambre de commerce au sens de l'article 16 de la loi du 26 octobre 2010 par les ressortissants est due en contrepartie de l'affiliation de plein droit à la Chambre de commerce, pour permettre à cette dernière de faire face à ses dépenses. C'est partant l'affiliation de plein droit à la Chambre de commerce qui fait naître l'obligation de régler annuellement une cotisation à ladite chambre.

La constatation qui précède permet d'écarter l'analyse dite « *formelle* » présentée par la Chambre de commerce suivant laquelle le bulletin de cotisation n'aurait été émis qu'après l'entrée en vigueur de la loi du 26 octobre 2010 et de ses règlements d'exécution et ne serait partant devenu exigible qu'à un moment où la nouvelle loi aurait été en vigueur, de sorte qu'il n'y aurait pas eu de rétroactivité. En effet, tel que retenu ci-avant, l'obligation de payer une cotisation à la Chambre de commerce naît en raison de l'affiliation à cette dernière, de sorte que l'affiliation doit servir à la détermination de la loi applicable *rationae temporis* aux cotisations et non point le moment où la cotisation devient exigible. En effet, la détermination et le calcul de la cotisation doit, en toute logique, précéder l'émission du bulletin de cotisation afférent et partant le moment où la cotisation devient exigible. Il s'ensuit que la date d'émission du bulletin de cotisation et partant son exigibilité ne peut pas être prise en considération pour la détermination de la loi applicable au bulletin de cotisation.

Dans le même ordre d'idées il y a lieu de constater que l'affiliation à la Chambre de commerce tout comme l'obligation de payer une cotisation, indépendamment du moment de son fait générateur, porte sur une année dans son intégralité et est partant à considérer durant l'année concernée comme situation juridique en cours. Il s'agit en effet d'une situation qui se constitue à

---

[9] Pierre Pescatore, op. cit. n° 217, p. 317

[10] Jurisclasseur administratif, « *Acte administratif – Application dans le temps* », Vol. 1, fasc. 108-30, à jour au 5 février 2005, n° 35.

[11] Jurisclasseur administratif, « *Acte administratif – Application dans le temps* », Vol. 1, fasc. 108-30, à jour au 5 février 2005, n° 46.

un moment donné, soit par l'inscription au registre de commerce au cours de l'année, soit par le début de la nouvelle année, et dont les effets se prolongent par la suite sur toute l'année.

En l'espèce, il y a lieu de constater que la loi nouvelle du 26 octobre 2010, ainsi que ses mesures d'exécution, n'ont pas pu s'appliquer au bulletin de cotisation émis au titre de l'année 2009. En effet, la cotisation à payer par la société demanderesse au titre de l'année 2009 est due en raison de son affiliation à la Chambre de commerce pour l'année 2009. Or, l'année 2009 a été définitivement clôturée au moment de l'entrée en vigueur de la loi du 26 octobre 2010, de sorte que l'affiliation relative à l'année 2009 et l'obligation de cotiser en découlant, est à considérer comme situation définitivement constituée dans le passée. Tel que le tribunal vient de le retenir, la nouvelle loi ne peut pas s'appliquer à une situation définitivement constituée dans le passé, sous peine d'une application rétroactive.

Il échet partant de conclure que le bulletin de cotisation rectifié émis le 6 juillet 2012 au titre de l'année 2009 n'a pas pu être établi sur base de la loi du 26 octobre 2010 et de ses mesures d'exécution.

La conclusion qui précède n'est pas énervée par l'argumentation de la Chambre de commerce suivant laquelle la loi du 26 octobre 2010 aurait implicitement autorisé une application rétroactive de ses dispositions.

En effet, s'il est certes vrai que le législateur peut conférer un effet rétroactif aux dispositions légales, il faut toutefois, pour des raisons de sécurité juridique évidentes, qu'une telle autorisation soit expresse. En effet, « *on acceptera la rétroactivité qu'en présence d'une disposition expresse du législateur* »[12]. En l'espèce, la Chambre de commerce concède elle-même que la loi du 26 octobre 2010 ne contient aucune disposition expresse relative à une éventuelle application rétroactive de ses dispositions, de sorte que ladite loi ne peut pas servir de fondement aux bulletins de cotisation des années antérieures à 2010.

Par ailleurs, l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010, duquel la Chambre de commerce veut déduire une autorisation implicite mais nécessaire, devant correspondre à une autorisation expresse, de procéder à une application rétroactive de ses dispositions, dispose qu'« *Il est loisible à la Chambre de Commerce de fixer dans son règlement de cotisation, par dérogation aux articles 16 et 17, des montants forfaitaires pour les sociétés qui détiennent principalement des participations financières et qui sont répertoriées comme telles selon la Nomenclature générale des activités économiques dans la Communauté européenne (NACE) dans sa version luxembourgeoise en vigueur au 1er janvier de l'année de perception. Cette disposition des montants forfaitaires ne concerne pas les bulletins de cotisation déjà émis avant l'entrée en vigueur de la présente loi. Les nouveaux bulletins de cotisation émis après l'entrée en vigueur de la présente loi en cas d'une modification d'un bénéfice commercial par l'Administration des Contributions Directes et concernant les années de perceptions pour lesquelles la Chambre de Commerce a déjà émis les bulletins de cotisation d'après l'ancien mode de calcul ne sont pas non plus concernés par cette disposition des montants forfaitaires. Toutefois, ces forfaits ne peuvent dépasser, par an, 3.000 euros. Ce montant peut être adapté périodiquement par voie de règlement grand-ducal.* (…) ».

[12] Pierre Pescatore, op. cit. n° 216, p. 317

Outre le fait que le législateur ne peut conférer un effet rétroactif aux dispositions d'une loi que de manière expresse, il y a lieu de constater au vu du libellé de l'article 18 précité que le législateur n'a en l'espèce pas eu l'intention d'autoriser une application rétroactive des dispositions de la loi portant réorganisation de la Chambre de commerce. En effet, en précisant que la disposition relative aux cotisations forfaitaires ne concernait pas les bulletins émis avant l'entrée en vigueur de la loi, ni les bulletins de redressement concernant les années de cotisations préalables à son entrée en vigueur mais émis postérieurement à celle-ci, le législateur a précisément voulu insister sur le fait que la loi n'avait pas d'effet rétroactif, afin d'éviter toute discussion à ce sujet. Les travaux parlementaires préparatoires ayant abouti à la loi du 26 octobre 2010 ne contiennent d'ailleurs aucune indication relative à l'application dans le temps des dispositions de ladite loi et ne font partant pas ressortir une quelconque intention du législateur de conférer un effet rétroactif à ladite loi.

Enfin, force est encore à ce sujet de constater que la portée de l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 est exclusivement limitée aux sociétés qui détiennent principalement des participations financières. Dès lors, et toujours en considérant que de toute façon le législateur ne peut conférer un effet rétroactif aux dispositions d'une loi que de manière expresse, une autorisation implicite générale d'application rétroactive ne saurait pas être déduite d'une disposition, dont le champ d'application est explicitement restreint à une certaine catégorie d'administrés.

Au vu de l'ensemble des éléments qui précèdent, il y a lieu d'annuler pour illégalité, d'une part, le bulletin de cotisation rectifié émis à l'égard de la société demanderesse en date du 6 juillet 2012 au titre de l'année 2009, et, d'autre part, le volet de la décision confirmative de la Chambre de commerce du 21 septembre 2012, intervenue suite au recours gracieux introduit par la société demanderesse, relatif au bulletin de cotisation rectifié émis au titre de l'année 2009.

Quant au moyen tiré de l'éligibilité au régime de cotisation forfaitaire applicable aux sociétés qui détiennent principalement des participations financières affectant la légalité du bulletin de cotisation émis au titre de l'année 2012

En ce qui concerne le bulletin de cotisation déféré émis le 6 juillet 2012 au titre de l'année 2012, la société demanderesse fait valoir qu'elle serait à considérer comme société détenant principalement des participations financières au sens de l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 et qu'elle aurait partant dû bénéficier du régime des cotisations forfaitaires prévu audit article. Elle conclut à l'annulation du bulletin de cotisation déféré concernant l'année 2012.

A l'appui de son moyen, la société demanderesse fait d'abord valoir que le mode de détermination des sociétés éligibles au régime de cotisation forfaitaire serait arbitraire et contraire à la loi. En effet, l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 aurait introduit un régime de cotisation forfaitaire applicable aux sociétés détenant principalement des participations financières et qui sont répertoriées comme telles selon la Nomenclature générale des activités économiques dans la Communauté européenne, désigné ci-après par « la NACE ». Le montant de cette cotisation forfaitaire aurait été fixé à 350 euros par l'article 4 du règlement de cotisation du 12 novembre 2010.

Les travaux parlementaires ayant abouti à la loi du 26 octobre 2010 éclaireraient la *ratio legis* de l'article 18 de ladite loi. Ainsi, la cotisation forfaitaire pour les sociétés détenant principalement des participations financières se justifierait sur base de la valeur ajoutée brute

relativement modeste générée par celles-ci, de leur emploi réduit et de leur nombre élevé ainsi que du fait que ce type de ressortissants se trouverait particulièrement exposé à des fluctuations au niveau du bénéfice commercial et donc à des cotisations variant en conséquence. Une cotisation forfaitaire permet de lisser ces déviations. Par ailleurs, les sociétés détenant principalement des participations financières ne bénéficieraient pas dans la même mesure de tous les services prestés par la Chambre de Commerce.

Selon la société demanderesse le législateur aurait cependant reconnu expressément que la détermination de la qualité de sociétés détenant principalement des participations financières de certains ressortissants de la Chambre de commerce pourrait s'avérer délicate en pratique, étant donné que la notion de « *société de participations financières* » ne se trouverait pas clairement définie en droit luxembourgeois, y compris en droit fiscal.

Dans cette optique et en vue de simplifier le travail de la Chambre de commerce, le législateur aurait introduit, en tant que pré-requis au bénéfice du régime de cotisation forfaitaire, la double condition de la détention principale de participations financières ainsi que de la classification sous le code NACE correspondant. La société demanderesse déduit des travaux parlementaires que l'attribution du code NACE viserait simplement à faciliter en pratique la tâche de la Chambre de commerce dans la détermination de la qualité de société détenant principalement des participations financières pour ses ressortissants, sans préjudice quant aux conditions de fond applicables.

La société demanderesse explique que le code NACE serait attribué par le Service Central de la Statistique et des Etudes Economiques, désigné ci-après par « le Statec », à toute société luxembourgeoise au moment de son immatriculation auprès du registre de commerce et des sociétés sur base des données renseignées dans un formulaire adressé par le Statec aux sociétés. A partir des données ainsi communiquées par les sociétés elles-mêmes, le Statec procèderait à une classification de la société et lui attribue un code NACE.

En l'espèce, le Statec aurait répertorié la société demanderesse sous la classification « *Gestion de fonds d'investissement et de pension* », c'est-à-dire sous le code NACE numéro 66.301.

Selon la société demanderesse, la Chambre de commerce se référerait quasi exclusivement à la classification effectuée par le Statec des sociétés luxembourgeoises sous le code NACE n°64.202 « *Sociétés de participation financière (Soparfi)* » afin de déterminer si certains de ses ressortissants pourraient bénéficier du régime de cotisation forfaitaire. La société demanderesse estime que le bénéfice du régime de cotisation forfaitaire ne saurait en tout état de cause dépendre uniquement d'une classification auprès du Statec. Par un tel procédé, le cadre légal établi par la loi du 26 octobre 2010 serait dépassé dans la mesure où *de facto* un pouvoir décisionnel voire réglementaire serait ainsi attribué au Statec. Selon la société demanderesse, le refus d'appliquer le régime de la cotisation forfaitaire à une société détenant principalement des participations financières, qui ne serait pas répertoriée en tant que telle auprès du Statec, aurait pour effet de dénaturer complètement l'esprit de la loi. Il ne serait en effet pas concevable que, dans le cadre de l'exécution de la loi 26 octobre 2010, le Statec se verrait reconnaître *in fine* un pouvoir décisionnel portant sur la reconnaissance de la qualification de société « *détenant principalement des participations financières* ». Ce d'autant plus qu'un tel pouvoir décisionnel impliquerait en amont l'exercice, par le Statec, d'un pouvoir réglementaire aux fins d'édicter des

critères incontestables pour la qualification de « *sociétés qui détiennent principalement des participations financières* » au sens de la loi du 26 octobre 2010.

La société demanderesse ajoute qu'aux termes de l'article 17 de la loi 10 juillet 2011 portant organisation de l'Institut national de la statistique et des études économiques, les informations collectées par le Statec ne seraient pas censées être utilisées à d'autres fins que celles poursuivies par cette institution, à savoir essentiellement les études statistiques, étant donné que les données recueillies seraient en principe couvertes par le secret statistique.

La société demanderesse fait encore souligner que dans son bulletin numéro 2/2001, intitulé « *Le Commerce extérieur en 2000* » le Statec aurait affirmé qu'il créerait et tiendrait à jour son propre répertoire des entreprises et que les informations relatives à l'activité des entreprises ainsi répertoriées ne feraient pas l'objet d'un contrôle régulier et systématique. Ainsi, ce ne serait qu'à l'occasion d'autres enquêtes statistiques auprès des entreprises ou de travaux statistiques que certaines erreurs seraient détectées, le cas échéant, et corrigées.

La société demanderesse conclut que l'attribution du code NACE viserait à faciliter en pratique la tâche de la Chambre de commerce consistant en la détermination de la qualité de société détenant principalement des participations financières de ses ressortissants, sans préjudice quant aux conditions de fond applicables.

La société demanderesse ajoute qu'elle serait éligible au régime de cotisations applicables aux sociétés détenant principalement des participations financières. Elle affirme que son objet social consisterait en particulier, en l'accomplissement de « *toutes opérations se rapportant soit directement soit indirectement à la prise de participations, sous quelque forme que ce soit, dans une entreprise, ainsi que l'administration, la gestion, le contrôle et le développements de ces participations.* ». D'ailleurs il ressortirait de son bilan de clôture au 31 décembre 2011 que le total de l'actif aurait été évalué à 473.050.937,58 euros . La valeur des participations financières détenues aurait été comptabilisée à 454.554.817,84 euros. Ainsi, prise ensemble avec l'activité de financement desdites filiales, l'activité de détention de participations financières de la société demanderesse représenterait environ 96% de son actif, de sorte que l'activité de détention de participations financières constituerait donc bien son activité principale.

La société demanderesse soutient qu'elle serait partant clairement qualifiable de société détenant principalement des participations financières et que la circonstance qu'elle ait été répertoriée sous un code autre que le code NACE n°64.202 (attribué aux sociétés holdings pures par le Statec) n'aurait pas dû porter à conséquence.

La société demanderesse explique encore que le Statec opérerait une distinction entre la « société Holding pure », ayant pour objet exclusif la détention de participations financières, et la société « Holding mixte », exerçant une activité de détention de participations financières ensemble avec une autre activité commerciale, telle que l'activité de gestion de ses filiales. Si le Statec poserait comme principe que seules les « sociétés Holding pures » seraient qualifiables de sociétés de participations financières pouvant se voir attribuer le code Nace 64.202, la loi du 26 octobre 2010 ne réserverait cependant pas le bénéfice du régime des cotisations forfaitaires aux « sociétés Holding pures ». En effet selon l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010, les sociétés ayant principalement pour objet la détention de participations financières pourraient bénéficier du régime des cotisations forfaitaires, sans qu'il ne leur soit interdit d'exercer des activités économiques accessoires ou supplétives.

Selon la Chambre de commerce, le libellé de l’article 18 de la loi du 26 octobre 2010 serait clair en ce sens où une société devrait donc impérativement correspondre à la classification Nace 64.202 pour pouvoir bénéficier du régime des montants forfaitaires. La Chambre de commerce conclut que l’attribution du code Nace 64.202, qui s'appliquerait aux sociétés dont l'activité principale serait uniquement de détenir des participations financières, serait une condition expressément exigée par le législateur, de sorte qu’une société ne remplissant pas ladite condition ne pourrait pas se prévaloir du statut de société détenant principalement des participations financières et ne pourrait partant pas être admise au régime de la cotisation forfaitaire.

Selon la Chambre de commerce, il ne pourrait en aucun cas être suffisant de démontrer qu'une société ait pour activité principale la détention de participations financières pour pouvoir bénéficier du régime des cotisations forfaitaires prévu à l’article 18 de la loi du 26 octobre 2010. Elle argumente qu’à supposer qu’une société, même en détenant des participations financières, exerce en outre des activités de gestion active de ses filiales, la *ratio legis* de sa soumission à une cotisation forfaitaire ne serait plus remplie, dans la mesure où une telle société réaliserait une valeur ajoutée réelle du fait de son activité de siège social et où elle emploirait du personnel à cette fin. Dès lors, les raisons justifiant la soumission des sociétés détenant principalement des participations financières à la cotisation forfaitaire ne se seraient plus rencontrées. Ainsi, la condition relative à la classification NACE des sociétés serait une condition que le législateur aurait introduite à bon droit afin d'affiner la notion de société détenant principalement des participations financières qui devrait pouvoir bénéficier d'une cotisation forfaitaire.

La Chambre de commerce conteste par ailleurs que le législateur aurait confié un pouvoir réglementaire inconstitutionnel au Statec en lui permettant d’attribuer un code NACE aux sociétés. La classification NACE serait définie par le règlement (CE) No 1893/2006 du parlement européen et du conseil du 20 décembre 2006 établissant la nomenclature statistique des activités économiques NACE Rév. 2., désigné ci-après par « le règlement CE 1893/2006 ». Le Parlement européen et le Conseil disposeraient évidemment du pouvoir législatif en droit de l'Union européenne.

Si le Statec ne dispose ainsi, selon la Chambre de commerce, pas d’un pouvoir règlementaire, il disposerait en revanche, d’un pouvoir décisionnel, afin de classer des sociétés selon la nomenclature NACE. La Chambre de commerce explique qu’elle devrait tenir compte des décisions ainsi prises par le Statec dans l'édiction de ses propres actes administratifs, à savoir les bulletins de cotisation.

Dans ce contexte, la Chambre de commerce fait valoir que le classement par le Statec d'une société sous une rubrique de la NACE constituerait un acte administratif individuel susceptible d'être annulé par le tribunal administratif. Néanmoins, seul un recours en annulation intenté dans le délai contre l'acte administratif litigieux serait susceptible d'avoir pareil effet. En l’espèce, la société demanderesse ne pourrait pas attaquer de manière indirecte son classement par le Statec dans le cadre du recours sous examen, l'exception d'illégalité ainsi soulevée contre des actes administratifs individuels serait irrecevable.

La Chambre de commerce conclut que faute d'avoir attaqué la classification NACE opérée par le Statec au moyen d'un recours en annulation distinct, la société demanderesse ne serait pas recevable à l'attaquer de manière incidente dans le cadre du recours sous examen.

A titre subsidiaire, la Chambre de commerce fait valoir que la société demanderesse ne serait, même indépendamment de sa classification NACE, pas une pure société de participations financières. Dans la mesure où la notion de société à participation financière ne serait pas définie par la loi du 26 octobre 2010, la Chambre de commerce se réfère à l'article 31 de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales qui définirait les sociétés de participation financière comme des sociétés dont l'objet unique serait la prise de participations dans d'autres entreprises ainsi que la gestion et la mise en valeur de ces participations sans que ces sociétés s'immisceraient directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises. Selon la Chambre de commerce, la société demanderesse ne serait partant pas une société de participation financière, puisqu'elle s'immiscerait, de son propre aveu, dans la gestion de ses filiales.

Dès lors, la société demanderesse ne remplirait ni le critère de la classification selon la Nace ni celui d'être une « société de participations financières », de sorte que le moyen afférent serait à rejeter.

La société demanderesse réplique que, contrairement aux explications de la Chambre de commerce, l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 imposerait uniquement que l'objet de la société pouvant bénéficier du régime des cotisations forfaitaires soit principalement, mais non exclusivement, la détention de participations financières. Elle estime qu'elle remplirait cette condition. L'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 prévoirait certes que la société qui détient principalement des participations financières « *doit être répertoriée comme telle* » selon la nomenclature NACE, toutefois, le Statec ne disposerait pas d'un code NACE approprié qui s'étendrait aux sociétés qui détiennent principalement des participations financières. Dès lors, le texte de la loi du 26 octobre 2010 aurait entendu élargir le bénéfice du régime des cotisations forfaitaires aux sociétés qui détiennent *principalement* des participations financières et non uniquement en faveur des holdings pures.

La société demanderesse conteste encore que le Statec ne ferait qu'appliquer le règlement CE 1893/2006 et soutient que le Statec aurait établi des sous-catégories dans un document intitulé « *Nomenclature d'activités NACELUX Rév. 2* », qui seraient inexistantes dans le règlement CE 1893/2006, en particulier en ce qui concerne la sous-classification 64.202 « *Sociétés de participations financières (Soparfis)* ».

Enfin, la société demanderesse insiste sur le fait que le Statec ne saurait être habilité à décider si une société de participations financières répond ou non au critère énoncé à l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010.

Dans le cadre de son mémoire en duplique, la Chambre de commerce conteste que le Statec aurait procédé à des sous-classifications dans la Nacelux Rév. 2 qui ne figureraient pas dans la classification du règlement CE 1893/2006. En effet, le règlement CE 1893/2006 distinguerait clairement entre les activités des sociétés holding (classe 64.20) et les activités de gestion de fonds (classe 66.30).

La Chambre de commerce estime encore que le Statec ne ferait que procéder au classement des sociétés en fonction de la classification Nacelux Rév. 2 telle qu'établie par le règlement CE 1893/2006. Il n'y aurait dès lors pas besoin d'une disposition législative habilitant

le Statec à prendre des règlements fixant les critères de classification des sociétés de participation financière.

Enfin, la Chambre de commerce réitère que la classification opérée par le Statec interviendrait conformément au règlement CE 1893/2006, et constituerait un acte administratif individuel que la société demanderesse aurait dû contester directement et en temps utile devant les juridictions administratives et dont elle ne pourrait pas soulever l'illégalité à titre d'exception dans le cadre du recours sous examen.

Force est au tribunal de constater que la société demanderesse soutient en substance à titre principal que la Chambre de commerce ne serait pas tenue par la classification selon la NACE opérée par le Statec pour déterminer si une société est à considérer comme société détenant principalement des participations financières au sens de l’article 18 de la loi du 26 octobre 2010 et peut partant bénéficier du régime des cotisations forfaitaires institué par ledit article. Elle argumente ainsi que la classification selon la NACE ne serait destinée qu’à faciliter la tâche de la Chambre de commerce consistant à déterminer les sociétés remplissant les conditions pour pouvoir bénéficier du régime de la cotisation forfaitaire au sens de l’article 18 de la loi du 26 octobre 2010.

A titre subsidiaire, la société demanderesse fait en substance valoir qu’elle serait à considérer comme société détenant principalement des participations financières de sorte qu’elle aurait dû tomber dans le champ d’application de régime des cotisations forfaitaires prévu par l’article 18 de la loi du 26 octobre 2010, malgré la classification effectuée par le Statec.

Le tribunal tient de rappeler à titre liminaire que l’article 18 de la loi du 26 octobre 2010 dispose qu’« *Il est loisible à la Chambre de Commerce de fixer dans son règlement de cotisation, par dérogation aux articles 16 et 17, des montants forfaitaires pour les sociétés qui détiennent principalement des participations financières et qui sont répertoriées comme telles selon la Nomenclature générale des activités économiques dans la Communauté européenne (NACE) dans sa version luxembourgeoise en vigueur au 1er janvier de l’année de perception. Cette disposition des montants forfaitaires ne concerne pas les bulletins de cotisation déjà émis avant l’entrée en vigueur de la présente loi. Les nouveaux bulletins de cotisation émis après l’entrée en vigueur de la présente loi en cas d’une modification d’un bénéfice commercial par l’Administration des Contributions Directes et concernant les années de perceptions pour lesquelles la Chambre de Commerce a déjà émis les bulletins de cotisation d’après l’ancien mode de calcul ne sont pas non plus concernés par cette disposition des montants forfaitaires. Toutefois, ces forfaits ne peuvent dépasser, par an, 3.000 euros. Ce montant peut être adapté périodiquement par voie de règlement grand-ducal.* (…) ».

Force est au tribunal de constater que le libellé de l’article 18 de la loi du 26 octobre 2010 est clair et non équivoque, en ce qu’il subordonne le bénéfice du régime des cotisations forfaitaires à la double condition de, premièrement, détenir principalement des participations financières et, deuxièmement, être répertorié comme tel selon la NACE. Force est encore au tribunal de constater que, contrairement aux affirmations de la société demanderesse, il ressort expressément des travaux préparatoires de la loi du 26 octobre 2010 que l’intention du législateur était d’autoriser la Chambre de commerce à fixer des cotisations forfaitaires pour les seules sociétés remplissant de manière cumulative les deux conditions précitées. En effet, le commentaire de l’article 19 (étant ultérieurement devenu l’article 18 de la version entrée en vigueur de la loi du 26 octobre 2010) renseigne que : « *La Chambre de Commerce peut fixer des*

cotisations forfaitaires pour les sociétés qui détiennent principalement des participations financières et qui sont répertoriées comme telles selon la Nomenclature générale des activités économiques dans la Communauté européenne (NACE) dans sa version luxembourgeoise. » tout en prenant le soin d'ajouter que : « *Tous les ressortissants qui répondent à cette double condition se verront appliquer une cotisation forfaitaire* (…) »[13].

Il y a dès lors lieu de rejeter le moyen de la société demanderesse selon lequel la classification selon la NACE ne serait pas énoncée à l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 comme condition pour pouvoir bénéficier d'une cotisation forfaitaire, mais uniquement dans le but de faciliter à la Chambre de commerce la tâche de déterminer les sociétés détenant principalement des participations.

En ce qui concerne concrètement le respect par la société demanderesse des deux conditions énoncées par l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 afin de pouvoir bénéficier d'une cotisation déterminée de manière forfaitaire, il y a d'abord lieu de se pencher sur la première condition, à savoir celle d'être une société détenant principalement des participations financières.

En l'absence d'une définition de la notion de « société détenant principalement des participations financières », la Chambre de commerce soutient qu'il y aurait lieu de se référer à la définition figurant à l'article 31 de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales selon lequel : « (…) *(2) Les sociétés de participation financière* (…) *sont des sociétés dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises ainsi que la gestion et la mise en valeur de ces participations sans que ces sociétés s'immiscent directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises, sans préjudice des droits que les sociétés de participation financière détiennent en leur qualité d'actionnaires ou d'associés.* ». Toutefois, la définition ainsi consacrée, en ce qu'elle limite l'objet social d'une société de participations financières exclusivement à la prise de participations, est plus restrictive que la notion de « société détenant principalement des participations financières » figurant à l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010, qui impose la prise de participations certes comme activité principale d'une société mais permet l'exercice d'autres activités à titre accessoire[14]. Dès lors, la définition consacrée à l'article 31 de la loi précitée du 19 décembre 20002 ne peut pas servir pour déterminer les sociétés correspondant à la notion de « société détenant principalement des participations financières ».

Partant, à défaut d'une définition légale consacrée par la loi du 26 octobre 2010 de la notion de « société détenant principalement des participations financières », il y a lieu d'apprécier

---

[13] projet de loi n° 5939

[14] A ce sujet, il est intéressant de prendre note de l'avis de la Commission des normes comptables, avis CNC 1-1 du 18 février 2009, *Interprétation de l'article 312 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales et de l'article 31 de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises – SOCIETE DE PARTICIPATION FINANCIERE :* « (…) *En revanche, les articles précités* [i.e. l'article 312 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales et de l'article 31 de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés] *ne s'appliquent pas aux sociétés communément appelées « soparfi », lesquelles sont des sociétés commerciales ordinaires dont l'objet social exclusif n'est pas la prise de participation dans d'autres entreprises puisqu'une soparfi peut exercer des activités mixtes telles que des activités, industrielles ou commerciales, ou la prestation de services.* (…) », disponible sur http://www.mj.public.lu/legislation/commerciale/index.html

si une société correspond à ladite notion au regard de son objet social. En effet, l'objet indiqué par une société dans ses statuts renseigne de manière abstraite sur le genre d'activités qu'elle a décidé d'exercer, ainsi que, le cas échéant sur l'ordre de priorité accordé aux activités exercées, dans l'hypothèse d'une société exerçant des activités à titre principal et d'autres, à titre accessoire.

En l'espèce, la société demanderesse affirme dans sa requête introductive d'instance qu'elle aurait comme « *objet social (article 2 des statuts coordonnées) en particulier, l'accomplissement de "toutes opérations se rapportant soit directement soit indirectement à la prise de participations, sous quelque forme que ce soit, dans une entreprise, ainsi que l'administration, la gestion, le contrôle et le développements de ces participations…*" ». Force est à cet égard au tribunal de constater que la société demanderesse ne cite qu'un extrait du passage de ses statuts coordonnés concernant son objet social et qu'elle reste en défaut de fournir à l'appui de ses affirmations une version de ses statuts coordonnés relative à l'année de perception, ne permettant ainsi pas au tribunal d'apprécier si les activités énoncées sont les seules que la société demanderesse exerce, ni, le cas échéant, si ces activités sont exercées à titre principal.

Dès lors, la société demanderesse n'a pas énervé la légalité de la décision déférée, dans la mesure où elle n'établit pas qu'elle serait à considérer comme société détenant principalement des participations financières au sens de l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010.

Si la société demanderesse se réfère encore à son bilan de clôture au 31 décembre 2011, force est au tribunal de constater, d'une part, que les activités exercées par une société au cours d'une année déterminée ne fournissent pas d'informations sur les activités généralement exercées par ladite société, ni, le cas échéant, sur l'ordre de priorité accordé aux différentes activités exercées et, d'autre part, que la société demanderesse reste en défaut de verser en cause le bilan de clôture au 31 décembre 2011 auquel elle se réfère à l'appui de ses affirmations qui restent ainsi au stade d'allégations non vérifiées.

Au vu des considérations qui précèdent, le tribunal est amené à conclure qu'il ne ressort pas des éléments lui soumis que la société demanderesse était à considérer comme société détenant principalement des participations financières, de sorte que la Chambre de commerce a valablement pu retenir qu'en ce qui concerne l'année de cotisation 2012, la société demanderesse ne tombait pas sous le champ d'application de l'article 18 de la loi du 26 octobre 2010 prévoyant la possibilité de fixer la cotisation de manière forfaitaire. Le moyen afférent est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des frais et de les partager à moitié entre la partie demanderesse et la Chambre de Commerce.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable dans la mesure où il tend à l'annulation du règlement de cotisation de la Chambre de commerce du 12 novembre 2010 fixant les modalités de calcul des cotisations annuelles à percevoir ;

déclare le recours en annulation recevable pour le surplus ;

au fond, déclare le recours en annulation partiellement justifié et annule en conséquence le bulletin de cotisation rectifié émis par la Chambre de commerce à l'égard de la société à responsabilité limitée ...... en date du 6 juillet 2012 au titre de l'année 2009, ainsi que le volet de la décision confirmative de la Chambre de commerce du 21 septembre 2012, intervenue suite au recours gracieux introduit par la société à responsabilité limitée ..... relatif au bulletin de cotisation rectifié émis au titre de l'année 2009 ;

rejette le recours en annulation pour le surplus comme n'étant pas fondé ;

fait masse des frais et les impute pour moitié à chacune des parties à l'instance.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 27 février 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill   s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 3 mars 2014
Le greffier du tribunal administratif